

Q&A

เรื่อง การรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ตามพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ในงบการเงินไตรมาสที่ 1 ปี 2568



ความเป็นมา

ด้วยประเทศไทยได้มีการตราพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 (“พระราชกำหนด”) และได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 26 ธันวาคม 2567 ที่ผ่านมา โดยมีผลใช้บังคับแก่กลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติ (Multinational Enterprises (MNEs)) ขนาดใหญ่ที่มีรายได้ในช่วงเวลาที่กฎหมายกำหนดไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร¹ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 เป็นต้นไป ซึ่งในพระราชกำหนดดังกล่าวไม่ได้ให้รายละเอียดในการคำนวณภาษีส่วนเพิ่มไว้ (เช่น หลักเกณฑ์การปรับปรุงกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจากงบการเงินให้เป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีส่วนเพิ่ม) หรือเงื่อนไขในการลดหรือยกเว้นภาษีส่วนเพิ่ม (เช่น มาตรการผ่อนปรน (Safe harbours)) ซึ่งรายละเอียดดังกล่าวตามพระราชกำหนดได้กำหนดให้ตราไว้ในกฎหมายลำดับรอง โดยคาดการณ์ว่าจะออกภายในปี 2568 นี้ ส่งผลให้เกิดประเด็นคำถามในทางปฏิบัติกับผู้นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (TAS 12) มาถือปฏิบัติว่ากิจการต้องรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่มดังกล่าวในงบการเงินสำหรับไตรมาสที่ 1 ของปี 2568 นี้หรือไม่ อย่างไร

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงจัดทำคำถาม-คำตอบฉบับนี้ขึ้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ และให้แนวทางที่เป็นประโยชน์ต่อการรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่มตามพระราชกำหนดฉบับนี้

1 พระราชกำหนดฉบับนี้ใช้บังคับเฉพาะกลุ่ม MNEs ขนาดใหญ่ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทยไม่ว่ากลุ่ม MNEs ของไทยที่ลงทุนในต่างประเทศ หรือกลุ่ม MNEs ของต่างประเทศที่ลงทุนในประเทศไทย ที่มีรายได้ตามงบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements) ของบริษัทแม่ในลำดับสูงสุดไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโรอย่างน้อย 2 ใน 4 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้ารอบระยะเวลาบัญชีที่พิจารณาหน้าที่การเสียภาษีส่วนเพิ่มโดยให้เสียภาษีขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax) ในอัตราที่กำหนด เพื่อจำกัดการแข่งขันทางภาษี

คำถาม



ด้วยพระราชกำหนดฉบับดังกล่าวได้มีผลบังคับใช้แล้วสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 โดยไม่ให้อยู่ละเอียดยในการคำนวณภาษีส่วนเพิ่มไว้ซึ่งรายละเอียดในการคำนวณภาษีส่วนเพิ่ม หรือเงื่อนไขในการลดหรือยกเว้นภาษีส่วนเพิ่มจะถูกรวบรวมไว้ในกฎหมายลำดับรอง โดยคาดการณ์ว่าจะออกภายในปี 2568 นี้ แต่ด้วยย่อหน้าที่ 46 ของ TAS 12² ที่กำหนดให้กิจการวัดมูลค่าหนี้สินภาษีเงินได้ของรอบระยะเวลาปัจจุบันโดยใช้อัตราภาษีที่มีผลบังคับใช้อยู่ (Enacted) หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ (Substantively enacted) ภายในสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ดังนั้น กิจการที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ตามพระราชกำหนดฉบับนี้หรือไม่อย่างไร ในการจัดทำงบการเงินสำหรับไตรมาสที่ 1 ของปี 2568

คำตอบ

เนื่องจากพระราชกำหนดฉบับนี้ได้ประกาศและมีผลบังคับใช้ตามกฎหมายแล้ว (Enacted) แม้จะยังไม่มี การตรากฎหมายลำดับรองซึ่งให้อยู่ละเอียดยในการคำนวณภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ไว้ก็ตาม แต่ตามพระราชกำหนดก็ได้กำหนดขอบเขตของกฎหมายลำดับรองไว้ว่าต้องสอดคล้องกับมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีระหว่างประเทศ (Global Anti-Base Erosion Model Rules) ที่จัดทำขึ้นโดยองค์การ เพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development (“OECD”))

ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 46 ของ TAS 12 กิจการต้องประเมินค่าใช้จ่ายภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) และรับรู้รายการดังกล่าวโดยถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของ OECD (อ้างอิงตามมาตรา 23³ และตามหมวด 2 ของพระราชกำหนด) ในการจัดทำ งบการเงินสำหรับไตรมาสที่ 1 ของปี 2568 นี้ โดยกิจการต้องถือปฏิบัติตามพระราชกำหนดฉบับนี้ทั้งฉบับและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ที่เกี่ยวข้องอื่นทั้งหมด เพื่อไม่ให้กิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ต่ำไป และเมื่อกฎหมายลำดับรองได้ประกาศใช้ กิจการต้องปรับปรุงผลต่างที่อาจเกิดขึ้น (หากมี) ทันทีในรอบระยะเวลารายงานนั้น

ทั้งนี้ หากกฎหมายลำดับรองได้ประกาศและมีผลบังคับใช้ตามกฎหมายภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติ ให้ออกงบการเงิน กิจการต้องถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าวให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 22.8 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

หมายเหตุ: ท่านสามารถศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567” และความคืบหน้าต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ พระราชกำหนดฉบับนี้ ได้ที่เว็บไซต์ของกรมสรรพากร <https://www.rd.go.th/67368.html>

โดย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
วันที่ 10 มีนาคม 2568

2 ย่อหน้าที่ 46 ของ TAS 12 กำหนดว่า “กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) ภาษีเงินได้ของรอบระยะเวลาปัจจุบันและรอบระยะเวลาก่อนตามจำนวนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระแก่ (หรือได้รับคืน จาก) หน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลารายงาน”

3 มาตรา 23 “กรณีที่มีปัญหาในการตีความบทบัญญัติแห่งพระราชกำหนดนี้ให้ตีความโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์ของมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีระหว่างประเทศ”